

§ 10f

**Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken
genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungs-
gebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen**

idF des EStG v. 19. 10. 2002 (BGBl. I, 4210; BSStBl. I, 1209)

(1) ¹Der Steuerpflichtige kann Aufwendungen an einem eigenen Gebäude im Kalenderjahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 10 vom Hundert wie Sonderausgaben abziehen, wenn die Voraussetzungen des § 7h oder des § 7i vorliegen. ²Dies gilt nur, soweit er das Gebäude in dem jeweiligen Kalenderjahr zu eigenen Wohnzwecken nutzt und die Aufwendungen nicht in die Bemessungsgrundlage nach § 10e oder dem Eigenheimzulagengesetz einbezogen hat. ³Für Zeiträume, für die der Steuerpflichtige erhöhte Absetzungen von Aufwendungen nach § 7h oder § 7i abgezogen hat, kann er für diese Aufwendungen keine Abzugsbeträge nach Satz 1 in Anspruch nehmen. ⁴Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt auch vor, wenn Teile einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden.

(2) ¹Der Steuerpflichtige kann Erhaltungsaufwand, der an einem eigenen Gebäude entsteht und nicht zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten gehört, im Kalenderjahr des Abschlusses der Maßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 10 vom Hundert wie Sonderausgaben abziehen, wenn die Voraussetzungen des § 11a Abs. 1 in Verbindung mit § 7h Abs. 2 oder des § 11b Satz 1 oder 2 in Verbindung mit § 7i Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 vorliegen. ²Dies gilt nur, soweit der Steuerpflichtige das Gebäude in dem jeweiligen Kalenderjahr zu eigenen Wohnzwecken nutzt und diese Aufwendungen nicht nach § 10e Abs. 6 oder § 10i abgezogen hat. ³Soweit der Steuerpflichtige das Gebäude während des Verteilungszeitraums zur Einkunftserzielung nutzt, ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr des Übergangs zur Einkunftserzielung wie Sonderausgaben abzuziehen. ⁴Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden.

(3) ¹Die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 kann der Steuerpflichtige nur bei einem Gebäude in Anspruch nehmen. ²Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, können die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 bei insgesamt zwei Gebäuden abziehen. ³Gebäuden im Sinne der Absätze 1 und 2 stehen Gebäude gleich, für die Abzugsbeträge nach § 52 Abs. 21 Satz 6 in Verbindung mit § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe x oder Buchstabe y des Einkommensteuergesetzes 1987 in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1987 (BGBl. I S. 657) in Anspruch genommen worden sind; Entsprechendes gilt für Abzugsbeträge nach § 52 Abs. 21 Satz 7.

(4) ¹Sind mehrere Steuerpflichtige Eigentümer eines Gebäudes, so ist Absatz 3 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Anteil des Steuerpflichtigen an einem solchen Gebäude dem Gebäude gleichsteht. ²Erwirbt ein Miteigentümer, der für seinen Anteil bereits Abzugsbeträge nach Ab-

satz 1 oder Absatz 2 abgezogen hat, einen Anteil an demselben Gebäude hinzu, kann er für danach von ihm durchgeführte Maßnahmen im Sinne der Absätze 1 oder 2 auch die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 in Anspruch nehmen, die auf den hinzuerworbenen Anteil entfallen. ³§ 10 e Abs. 5 Satz 2 und 3 sowie Abs. 7 ist sinngemäß anzuwenden.

(5) Die Absätze 1 bis 4 sind auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, und auf Eigentumswohnungen entsprechend anzuwenden.

Autoren: Bernd Meyer, Steuerberater, Pohlheim, und Dr. Uwe Clausen
 Mitherausgeber: Dr. Uwe Clausen, Rechtsanwalt,
 Linklaters Oppenhoff & Rädler, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu § 10 f		Erläuterungen zu Abs. 2: Sonderabgabenabzug von Erhaltungsaufwendungen	
I. Rechtsentwicklung des § 10 f	1	I. Begünstigungstatbestand (Abs. 2 Satz 1)	23
II. Bedeutung des § 10 f	2	II. Abzug wie Sonderausgaben	27
III. Geltungsbereich des § 10 f	3	III. Weitere Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug (Abs. 2 Satz 2)	29
IV. Verhältnis des § 10 f zu anderen Vorschriften	5	IV. Sofortabzug des Erhaltungsaufwands bei Übergang zur Einkunftserzielung (Abs. 2 Satz 3)	30
V. Zurechnung der Steuerbegünstigung	7	V. Unschädlichkeit unentgeltlicher Überlassung von Teilen einer Wohnung (Abs. 2 Satz 4)	31
Erläuterungen zu Abs. 1: Sonderausgabenabzug bei Baumaßnahmen		Erläuterungen zu Abs. 3: Objektbeschränkung	
I. Begünstigungstatbestand (Abs. 1 Satz 1)	9	35	
II. Abzug wie Sonderausgaben	13	Erläuterungen zu Abs. 4: Objektbeschränkung bei Miteigentum	
III. Weitere Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug (Abs. 1 Sätze 2 bis 4)		40	
1. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	14	Erläuterungen zu Abs. 5: Sonderausgabenabzug bei selbständigen Gebäudeteilen und Eigentumswohnungen	
2. Anteiliger Abzug bei unterschiedlicher Nutzung (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)	15	45	
3. Keine kumulative Steuerbegünstigung (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 und Abs. 1 Satz 3)	16		
4. Unschädlichkeit einer teilweisen unentgeltlichen Überlassung (Abs. 1 Satz 4)	18		

Allgemeine Erläuterungen zu § 10f

I. Rechtsentwicklung des § 10f

1

WoBauFG v. 22. 12. 1989 (BGBl. I, 2408; BStBl. I, 505): § 10f wird neu in das EStG eingefügt.

Ges. zur Neuregelung der steuerrechtl. Wohneigentumsförderung v. 15. 12. 1995 (BGBl. I, 1783; BStBl. I, 775): Erweiterung der Kumulierungsverbote in Abs. 2 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2.

Zeitlicher Geltungsbereich: § 10f Abs. 1 ist erstmals auf Baumaßnahmen anzuwenden, die nach dem 31. 12. 1990 abgeschlossen wurden (§ 52 Abs. 14a Satz 1), für begünstigte Anschaffungskosten auch für vor dem 1. 1. 1991 abgeschlossene Baumaßnahmen (§ 52 Abs. 14a Satz 2). § 10f Abs. 2 gilt aufgrund seiner Anknüpfung an §§ 11a, 11b für nach dem 31. 12. 1989 entstandene Aufwendungen. Bei vor dem 1. 1. 1990 begonnenen einheitlichen Baumaßnahmen ist nur der nach dem 13. 12. 1989 ausgeführte Teil begünstigt. Der Zahlungszeitpunkt ist uE nach dem Wortlaut des Abs. 2 unbeachtlich (ebenso wohl SCHMIDT/DRENECK XXII. § 10f Rn. 3; für Geltung des Abflußprinzips BIERGANS, FR 1990, 136; LADEMANN/BOEKER, § 10f Rn. 9).

II. Bedeutung des § 10f

2

§ 10f schließt eine durch den Wegfall der Nutzungwertbesteuerung ab 1. 1. 1987 (s. Dok. 1 Anm. 401) eingetretene Förderungslücke (kritisch und stattdessen für allgemeinen Schuldzinsenabzug SCHMIDT/DRENECK XXII. § 10f Rn. 13: völlig überflüssige Vorschrift, die das Steuerrecht unangemessen verkompliziert). Die früheren Regelungen (§§ 82g, 82h, 82i und 82k; s. Anhänge zu § 7a) sahen nur erhöhte AfA bzw. Verteilung von Erhaltungsaufwand als Betriebsausgaben/Werbungskosten vor.

III. Geltungsbereich des § 10f

3

Sachlich gilt § 10f nur für Baumaßnahmen an Gebäuden, die eigenen Wohnzwecken dienen und zum Privatvermögen gehören. Über Ausnahmen bei Gebäuden im Betriebsvermögen wegen nur vorübergehender Nutzung zu eigenen Wohnzwecken s. R 13 Abs. 10 Satz 2 EStR 1999.

Persönlich kommt der SA-Abzug nur für unbeschr. stpfl. natürliche Personen und nur für inländische Gebäude in Betracht, nicht für beschr. Stpfl., weil die Nutzung eines Gebäudes im Inland zu eigenen Wohnzwecken zu einem Wohnsitz und damit zur unbeschr. Steuerpflicht führt.

Einstweilen frei.

4

IV. Verhältnis des § 10f zu anderen Vorschriften

5

Verhältnis zu §§ 7h, 7i: s. § 7h Anm. 5; § 7i Anm. 5.

Verhältnis zu § 10e: Die gleichzeitige Begünstigung derselben Aufwendungen ist ausgeschlossen (vgl. § 10f Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2).

Verhältnis zu §§ 10g, 10h: Eine Mehrfachförderung wird durch § 10g Abs. 2 Satz 2 und § 10h Abs. 2 Nr. 5 verhindert.

Verhältnis zu § 10i: s. § 10i Anm. 11.

Verhältnis zu §§ 3, 4 FördG: Für jedes Jahr des fünfjährigen Förderungszeitraums gem. § 4 FördG, in dem der Stpfl. eine StBegünstigung gem. § 10f in Anspruch genommen hat, wird die Gesamthöhe der Sonderabschreibungen anteilig gekürzt (BFH v. 14. 9. 1999 IX R 35/97, BStBl. II 2000, 478; BMF v. 23. 8. 2000, FR 2000, 1101).

Verhältnis zu § 7 FördG: Nach § 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 FördG dürfen die Aufwendungen nicht in die Bemessungsgrundlage des § 10f einbezogen worden sein. BMF v. 29. 3. 1993 (BStBl. I, 279 Tz. 21) hält alternativ einen SA-Abzug nach § 7 FördG oder § 10f für zulässig. UE ist diese Auffassung im Hinblick auf BFH v. 24. 1. 2001 X R 73/97 (FR 2001, 699; Wechsel zwischen § 10e und § 7 FördG zulässig) nicht mehr zu halten.

Verhältnis zum Eigenheimzulagengesetz: Eine Förderung entfällt nach § 10f Abs. 2 Satz 2, soweit der Stpfl. die Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage nach dem EigZulG einbezogen hat. Ein Nebeneinander von § 10f und Eigenheimzulage ist zulässig; § 19 Abs. 2 Satz 2 EigZulG schließt § 10f nicht aus (Sächs. FG v. 11. 4. 2002, DStRE 2002, 1311, Rev.: X R 19/02; aA OFD Erfurt v. 2. 6. 2003, DStR 2003, 1258; Kumulative Anwendung ausgeschlossen).

6 Einstweilen frei.

7 V. Zurechnung der Steuerbegünstigung

Die Rechtslage entspricht § 10e (vgl. dort Anm. 30). Abzugsberechtigt ist nur der bürgerlich-rechtliche bzw. wirtschaftliche Eigentümer. Begünstigt sind auch Baumaßnahmen an im Erbbaurecht errichteten Gebäuden (ebenso KLEEBERG in K/S/M, § 10f Rn. B 8). Nicht ausreichend ist eine dingliche oder obligatorische Nutzungsberechtigung am Gebäude (s. im einzelnen § 10e Anm. 40 und 41).

Miteigentum berechtigt ebenso wie Volleigentum zum SA-Abzug (vgl. § 10f Abs. 4 Satz 1; s. auch Anm. 40). Obere Grenze des Abzugs bildet grds. die Miteigentumsquote (s. auch § 10e Anm. 35; BFH v. 23. 8. 1999 GrS 1/97, BStBl. II, 778; Anderer Miteigentumsanteil ist fremdes Wirtschaftsgut). Zum Abzugsumfang bei Nutzung im Rahmen sog. eigener Rechtszuständigkeit s. aber BMF v. 10. 2. 1998, BStBl. I, 190 Tz. 66 zu § 9 EigZulG.

Rechtsnachfolge: Ebenso wie gem. §§ 10e, 10h (s. § 10e Anm. 36 und § 10h Anm. 11) kann der SA-Abzug vom Einzelrechtsnachfolger nicht fortgeführt werden (glA BLÜMICH/ERHARD, § 10f Rn. 11; KLEEBERG in K/S/M, § 10f Rn. B 12). Für ihn sind allein nach dem Eigentumserwerb aufgewendete eigene HK begünstigt. Bei Gesamtrechtsnachfolge ist eine Fortsetzung zulässig, sofern auch in der Person des Nachfolgers die Abzugsvoraussetzungen, insbesondere Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, vorliegen (glA STUHRMANN, DStZ 1990, 112; aA BIERGANS, FR 1990, 137).

8 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Sonderausgabenabzug bei Baumaßnahmen

I. Begünstigungstatbestand (Abs. 1 Satz 1)

9

§ 10f Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 fördert Baumaßnahmen an einem selbstgenutzten (s. Anm. 14) eigenen Gebäude (s. § 10e Anm. 40, 41), wenn die Voraussetzungen der §§ 7h, 7i vorliegen, der Stpfl. also bei unterstellter Nutzung des Gebäudes zur Einkunftserzielung erhöhte AfA nach diesen Vorschriften in Anspruch nehmen könnte. Begünstigt sind danach HK und bestimmte AK, nämlich

- bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsgebieten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach § 177 BauGB (s. § 7h Anm. 10) und für bestimmte Maßnahmen gem. § 7h Abs. 1 Satz 2 (s. § 7h Anm. 11),
- bei Baudenkmalen für Baumaßnahmen zur Erhaltung oder sinnvollen Nutzung des Gebäudes (s. § 7i Anm. 10 und 11).

Einstweilen frei.

10–12

II. Abzug wie Sonderausgaben

13

Bemessungsgrundlage: Der SA-Abzug bemißt sich nach § 10f Abs. 1 von den Aufwendungen für Baumaßnahmen iSd. §§ 7h, 7i, also nach den Herstellungskosten (s. § 7h Anm. 16, § 7i Anm. 20), in bestimmten Fällen nach den Anschaffungskosten (s. § 7h Anm. 18, § 7i Anm. 30). Über Zuschüsse s. § 7h Anm. 19, § 7i Anm. 32.

Abzugszeitraum ist nach Abs. 1 Satz 1 das Jahr „des Abschlusses der Baumaßnahme“, dh. das Jahr der Fertigstellung sowie die neun darauf folgenden Kj. Er beginnt auch dann zu laufen, wenn der Stpfl. den SA-Abzug – zB mangels Eigennutzung – zunächst nicht in Anspruch nehmen kann; es gibt keine Verlängerung. Für die Dauer einer schädlichen Nutzung ruht die Abzugsberechtigung und lebt mit späterer Eigennutzung für den restlichen Abzugszeitraum wieder auf. Zum Beginn des Abzugs bei einheitlicher Gesamtplanung s. FG-Berlin v. 4. 8. 1989, EFG 1990, 52, rkr. (erst nach Abschluß der gesamten Arbeiten) sowie STUHRMANN, DSz 1990, 110.

Höhe des Abzugs: In jedem Jahr des Abzugszeitraums können zwischen 0 und 10 vH der Aufwendungen für die begünstigte Baumaßnahme wie SA abgezogen werden; einen Förderungshöchstbetrag gibt es nicht. Die Nachholung unterlassener Abzugsbeträge gestattet § 10f nicht; sie verfallen (glA SCHMIDT/DRENECK XXII. § 10f Rn. 7; BLÜMICH/ERHARDT, § 10f Rn. 27). Ein Abzug ist nach Abs. 2 Satz 2 nach § 10f Abs. 1 Satz 2 nur möglich, „soweit“ der Stpfl. das Gebäude in dem jeweiligen Kj. zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Liegen also die Abzugsvoraussetzungen nicht ganzjährig vor, ist eine zeitanteilige Kürzung vorzunehmen. Allerdings kann im Erstjahr eine ganzjährige Eigennutzung aus tatsächlichen Gründen nicht gefordert werden; es genügt, wenn der Stpfl. nach Beendigung der Baumaßnahmen einzieht (glA LADEMANN/BOEKER, § 10f Rn. 23; SCHMIDT/DRENECK XXII. Rn. 4; STUHRMANN in B/B, § 10f Rn. 35). Das gleiche gilt uE im Jahr der Veräußerung (aA LADEMANN/BOEKER aaO Rn. 28; KLEEBERG in K/S/M, § 10f Rn. B 22: zeitanteilige Kürzung); denn auch bei Vermietung er-

hält der Stpfl. die volle AfA nach § 7h oder § 7i (vgl. BFH v. 18. 6. 1996 IX R 40/95, BStBl. II, 645; H 83 b „Veräußerung“ EStH 2002).

III. Weitere Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug (Abs. 1 Sätze 2 bis 4)

14 1. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Abs. 1 Satz 2 verlangt eine Nutzung (des Gebäudes) zu eigenen Wohnzwecken. Der Stpfl. muß danach in den Räumen des Gebäudes einen selbständigen Haushalt (Einzelheiten dazu s. § 10e Anm. 98) führen, und zwar aufgrund tatsächlicher persönlicher Ingebrauchnahme (zur „Eigennutzung“ vgl. § 10e Anm. 99). Lebensmittelpunkt im Förderobjekt ist nicht Abzugsvoraussetzung (glA LADEMANN/BOEKER, § 10f Rn. 17; STUHRMANN in B/B, § 10f Rn. 8), ebensowenig die Existenz einer abgeschlossenen Wohnung (Begriff s. § 10e Anm. 53). Begünstigt sind auch Ferien- und Wochenendwohnungen (glA KLEEBERG in K/S/M, § 10f Rn. B 11; STEPHAN in L/B/P, § 10f Rn. 3). Zur unentgeltlichen Überlassung s. Abs. 1 Satz 4 und Anm. 18.

Miteigentum: Sind mehrere Personen Gebäudeeigentümer, muß jeder von ihnen zur Inanspruchnahme des SA-Abzugs den Tatbestand der Eigennutzung persönlich erfüllen. Nach allgemeiner Meinung ist es unschädlich, wenn sich Eigennutzung und Eigentumsquote nicht entsprechen, der Miteigentümer also ggf. einen geringeren oder größeren Teil des Gebäudes zu eigenen Wohnzwecken nutzt (so KOLLER, DStR 1990, 131; BIERGANS, FR 1990, 138; LADEMANN/BOEKER, § 10f Rn. 44; angesichts des Gesetzeswortlauts uE zweifelhaft).

15 2. Anteiliger Abzug bei unterschiedlicher Nutzung (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)

Abs. 1 Satz 2 läßt den SA-Abzug nur zu, „soweit“ der Stpfl. das Gebäude in dem jeweiligen K_j zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Das bedeutet entweder eine raumanteilige Kürzung des SA-Abzugs bei unterschiedlicher Nutzung oder eine zeitanteilige Kürzung, wenn das Gebäude nicht während des gesamten K_j eigengenutzt wird, ggf. auch eine Kombination beider Kürzungen.

Kürzungsmaßstab ist nach allgemeiner Auffassung das Verhältnis der Nutzflächen (zur Berechnung s. § 10e Anm. 69), uE aber mangels allgemeingültigen Aufteilungsmaßstabs (vgl. BFH v. 10. 10. 1983 VI R 68/83, BStBl. II 1984, 112) auch jede andere sachgerechte Aufteilung (etwa nach Geschoßhöhe), auch eine individuelle Zuordnung von Aufwendungen, etwa bei geschoßweiser Sanierung des Gebäudes. Zum häuslichen Arbeitszimmer s. § 10e Abs. 1 Satz 7 sowie BMF v. 31. 12. 1994, BStBl. I, 887 Tz. 54 (vgl. auch § 10e Anm. 180).

Baumaßnahmen an Gebäudeteilen: UE entspricht es Sinn und Zweck des Abs. 1 Satz 2, bei räumlich begrenzten Baumaßnahmen allein auf den davon betroffenen Gebäudeteil abzustellen, zumal nach Abs. 5 Gebäudeteile als solche Gegenstand der Förderung sind (s. Anm. 45). Dient der Gebäudeteil ausschließlich eigenen Wohnzwecken, entfällt mithin eine Kürzung.

16 3. Keine kumulative Steuerbegünstigung (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 und Abs. 1 Satz 3)

Der Stpfl. kann für dieselben Aufwendungen nicht gleichzeitig § 10f und § 10e oder eine Zulage nach dem EigZulG (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2) oder erhöhte AfA

nach § 7a oder § 7i (Abs. 1 Satz 3) in Anspruch nehmen. Er hat insoweit ein Wahlrecht, das er in jedem VZ neu ausüben kann.

Aufteilung auf verschiedene Fördervorschriften: Die hM lehnt eine Aufteilung der Aufwendungen zum Zwecke unterschiedlicher Förderung (etwa zur Ausschöpfung des § 10e-Höchstbetrags) ab (vgl. LADEMANN/BOEKER, § 10f Rn. 25; KOLLER DStR 1990, 129; BIERGANS, FR 1990, 134; STEPHAN, DB 1992, 8; wohl auch KLEEBERG in K/S/M, § 10f Rn. B 28). Nach BFH v. 24. 1. 2001 X R 73/97 (FR 2001, 699 betr. den Wechsel zwischen § 10e und § 7 FördG) soll das Kumulierungsverbot nur eine Mehrfachförderung desselben Aufwands verhindern, so daß die Vorschrift uE einer Teilung des Gesamtaufwands auf unterschiedliche Förderungsmaßnahmen nicht entgegensteht (ebenso HESS in DANKMEYER/GILOY, § 10f Rn. 11).

Nutzungswechsel im Lauf des VZ: Geht der Stpfl. im Lauf des VZ zur Einkunftserzielung über (oder umgekehrt zur Eigennutzung), ist umstritten, ob SA-Abzug oder erhöhte AfA gem. § 7h, 7i jeweils zeitanteilig zu gewähren sind. UE ist die erhöhte AfA stets als Jahresbetrag zu gewähren und folglich auch dann ungeschmälert zu berücksichtigen, wenn der Begünstigungszeitraum vorzeitig endet, zB durch Aufgabe der Einkunftserzielung oder Veräußerung. Für vollen WK-Abzug bei Verzicht auf zeitanteilige SA auch SCHMIDT/DRENSECK XXII. § 10f Rn. 7; LADEMANN/BOEKER, § 10f Rn. 22; für zwingenden WK-Vorrang KLEEBERG in K/S/M, § 10f Rn. B 23; für zeitanteilige Aufteilung BLÜMICH/ERHARDT, § 10f Rn. 28; STUHRMANN in B/B, § 10f Rn. 31; STEPHAN in L/B/P, § 10f Rn. 7).

Einstweilen frei.

17

4. Unschädlichkeit einer teilweisen unentgeltlichen Überlassung (Abs. 1 Satz 4) 18

Einer Eigennutzung steht es gleich, wenn Teile der Wohnung unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden. Abs. 1 Satz 4 entspricht § 10e Abs. 1 Satz 3. Zu den Tatbestandsmerkmalen sowie zur Person des Nutzungsberechtigten s. § 10e Anm. 113–115. Die unentgeltliche Überlassung einer ganzen Wohnung ist förderungsschädlich.

Einstweilen frei.

19–22

Erläuterungen zu Abs. 2: Sonderabgabenabzug von Erhaltungsaufwendungen

I. Begünstigungstatbestand (Abs. 2 Satz 1)

23

Bei Objekten iSd. § 7h und 7i wird dem Stpfl. durch Abs. 2 die Möglichkeit gegeben, unter den Voraussetzungen der §§ 11a und 11b Erhaltungsaufwendungen als SA abzuziehen. Wie bei Baumaßnahmen beträgt der Abzugszeitraum zehn Jahre.

Erhaltungsaufwand: Wegen des Begriffs s. § 6 Anm. 476; zur Abgrenzung vom Herstellungsaufwand s. § 6 Anm. 470–475 und 502; zur Abgrenzung von Anschaffungskosten einschließlich sog. anschaffungsnahen Aufwands s. § 6 Anm. 505–535 sowie BMF v. 18. 7. 2003, BStBl. I, 386.

Eigenes Gebäude: Ebenso wie Abs. 1 setzt Abs. 2 Maßnahmen an einem eigenen Gebäude voraus (s. Anm. 9). Insoweit sind die Abzugsvoraussetzungen enger als die der §§ 11 a, 11 b.

Begünstigte Maßnahmen: Es muß sich um Modernisierungs- oder Instandsetzungsmaßnahmen iSd. § 177 BauGB handeln (s. § 11 a Anm. 2) oder um Maßnahmen zur Erhaltung oder sinnvollen Nutzung eines Gebäudes als Bau- oder Kulturdenkmal (s. § 11 b Anm. 2).

24–26 Einstweilen frei.

27

II. Abzug wie Sonderausgaben

Bemessungsgrundlage des SA-Abzugs nach Abs. 2 Satz 1 sind die Erhaltungsaufwendungen iSd. §§ 11 a, 11 b, die bis zum Abschluß der Maßnahme des Abs. 2 entstanden sind. Maßgebend ist der Zeitpunkt des Verbrauchs der Güter und die Inanspruchnahme von Diensten, nicht der Zeitpunkt des Abflusses. Über Zuschüsse s. § 7 h Anm. 19, § 7 i Anm. 32.

Begünstigungszeitraum: Zur erstmaligen Anwendung auf nach dem 31. 12. 1989 entstandenen Erhaltungsaufwand s. Anm. 1. Der 10-jährige Verteilungszeitraum beginnt mit dem Jahr des Abschlusses der einzelnen Erhaltungsmaßnahme, bei Gesamtmaßnahmen im VZ des Abschlusses der Gesamtmaßnahme, wobei dem Stpfl. uE ein weitgehendes Gestaltungsrecht zusteht; s. dazu auch Anm. 13.

Höhe des Abzugs: Abziehbar sind zwischen 0 und 10 vH der Erhaltungsaufwendungen pro Jahr (kein Höchstbetrag, kein Mindestabzug). Bei Miteigentum ist der Abzug auf den der Miteigentumsquote entsprechenden Teil der Aufwendungen begrenzt (s. Anm. 14). Zur Kürzung bei schädlicher Nutzung s. Anm. 15.

28 Einstweilen frei.

29

III. Weitere Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug (Abs. 2 Satz 2)

Abs. 2 Satz 2 entspricht Abs. 1 Satz 2. Voraussetzungen sind also einerseits Eigennutzung im Abzugszeitraum (s. dazu Anm. 14 und 15). Andererseits dürfen die Erhaltungsaufwendungen nicht gem. § 10 e Abs. 6 oder § 10 i abgezogen worden sein (s. dazu Anm. 16).

30

IV. Sofortabzug des Erhaltungsaufwands bei Übergang zur Einkunftserzielung (Abs. 2 Satz 3)

Abs. 2 Satz 3 gestattet einen Sofortabzug des bislang unverteilter Erhaltungsaufwands, wenn und soweit der Stpfl. das Gebäude nach vorangegangener Eigennutzung während des Verteilungszeitraums zur Einkunftserzielung nutzt. Der Erbe kann den Abzug vornehmen, wenn der Nutzungswechsel nach dem Erbfall eintritt (ebenso wohl KLEEBERG in K/S/M, § 10 f Rn. C 8).

Nutzung zur Einkunftserzielung: Bei Veräußerung, Abbruch, unentgeltlicher Nutzungsüberlassung des Gebäudes ist ein Sofortabzug nicht möglich (glA

KLEEGERG in K/S/M, § 10f Rn. C 9). Voraussetzung ist der vorherige Übergang zur Einkunftserzielung. Satz 3 verlangt aber keine Mindestdauer der Einkunftserzielung. Ein Vollabzug des unverteilten Aufwands ist folglich auch zulässig, wenn die Einkunftserzielung alsbald wieder endet, ggf. schon im selben VZ, sofern kein Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO anzunehmen ist. Zur kurzfristigen Vermietung zur Rettung des Abzugs, insbesondere an den Erwerber vgl. BIERGANS, FR 1990, 137; LADEMANN/BOEKER, § 10f Rn. 43; KLEEGERG aaO Rn. C 9: Einzelfallentscheidung; zweifelnd SCHMIDT/DRENECK XXII. § 10f Rn. 9 sowie STUHRMANN in B/B, § 10f Rn. 40; ablehnend wegen § 42 AO BLÜMICH/ERHARDT; § 10f Rn. 45. Eine Rückkehr zur Eigennutzung läßt den vorangegangenen Sofortabzug grundsätzlich unberührt (glA STEPHAN in L/B/P, § 10f Rn. 13; BLÜMICH/ERHARDT, § 10f Rn. 45; STUHRMANN in B/B, § 10f Rn. 38).

Abzugsjahr ist der VZ des Nutzungswechsels. Vorbereitungs-handlungen genügen, so daß bei einer etwa im Dezember zwecks Vermietung leerstehenden Wohnung ein Sofortabzug noch im alten Jahr zulässig ist.

Sofortabzug nur, „soweit“ das Gebäude der Einkunftserzielung dient: Der Sofortabzug ist nur im räumlichen Umfang der Einkunftserzielung zulässig (glA LADEMANN/BOEKER, § 10f Rn. 41; STUHRMANN in B/B, § 10f Rn. 38; zum Aufteilungsmaßstab s. Anm. 15).

Abzug des noch nicht berücksichtigten Teils des Erhaltungsaufwands: Im Schrifttum ist umstritten, ob lediglich die auf die Zeit ab Nutzungswechsel bis zum Ende des Verteilungszeitraums entfallenden Abzugsbeträge in einem Betrag abgezogen werden dürfen (so STUHRMANN in B/B, § 10f Rn. 39; KORN, § 10f Rn. 9; KLEEGERG in K/S/M, § 10f Rn. C 8) oder ob zusätzlich der Teil der Abzugsbeträge abgezogen werden darf, der trotz vorliegender Abzugsvoraussetzungen vom Stpfl. zuvor nicht geltend gemacht wurde (so BLÜMICH/ERHARDT, § 10f Rn. 46; SCHMIDT/DRENECK XXII. § 10f Rn. 9; zweifelnd STEPHAN in L/B/P, § 10f Rn. 13) oder ob sämtliche bisher nicht berücksichtigten Abzugsbeträge, auch soweit die materiell-rechtlichen Abzugsvoraussetzungen nicht erfüllt waren, abgezogen werden dürfen (so BIERGANS, FR 1990, 136; KOLLER DStR 1990, 130) oder ob darüber hinaus selbst solche Beträge abziehbar sind, die sich bislang mangels ausreichend hoher Einkünfte stl. nicht ausgewirkt haben (so LADEMANN/BOEKER, § 10f Rn. 42). UE ist der ersten Auffassung zu folgen. Denn das Gesetz gestattet weder eine Nachholung (nach dem Vorbild des § 10e Abs. 3 Satz 1) noch einen Abzug bei förderungsschädlicher Nutzung. Beim Wechsel zur Einkunftserzielung kann der Stpfl. nicht besser gestellt sein, als im Fall fortgesetzter Eigennutzung.

V. Unschädlichkeit unentgeltlicher Überlassung von Teilen einer Wohnung (Abs. 2 Satz 4)

31

Nach Abs. 2 Satz 4 ist Abs. 1 Satz 4 beim Abzug von Erhaltungsaufwendungen als SA entsprechend anzuwenden (s. Anm. 18).

Einstweilen frei.

32–34

Erläuterungen zu Abs. 3: Objektbeschränkung

Die Beschränkung des SA-Abzugs auf ein Objekt pro Stpfl. gem. § 10f Abs. 3 entspricht der Grundregelung in § 10e Abs. 4.

Abs. 3 Satz 1: „Die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 kann der Steuerpflichtige nur bei einem Gebäude in Anspruch nehmen“. Nach diesem Wortlaut kann uE der SA-Abzug nach beiden Begünstigungstatbeständen nur bei „einem“ Gebäude geltend gemacht werden; das Gebäude ist nicht auswechselbar (aA SCHMIDT/DRENSECK XXII. § 10f Rn. 11: Abs. 1 und Abs. 2 können gleichzeitig als auch bei verschiedenen Objekten in Anspruch genommen werden; zweifelnd LITTMANN, § 10f Rn. 15). Allerdings ist der SA-Abzug für beliebig viele Baumaßnahmen gem. Abs. 1 und Abs. 2 an diesem Gebäude zulässig (glA LADEMANN/BOEKER, § 10f Rn. 14; STUHRMANN in B/B, § 10f Rn. 14). Unerheblich ist auch, ob die jeweiligen Maßnahmen in einem Zug oder zeitlich versetzt durchgeführt werden, insgesamt unter Abs. 1 oder Abs. 2 fallen oder gleichzeitig beide Fördervorschriften berühren. Abs. 3 Satz 1 hindert nicht den SA-Abzug für Baumaßnahmen an einem rückerworbenen Gebäude. S. auch § 10e Anm. 305–312.

Abs. 3 Satz 2: Ehegatten, die die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung (§ 26 Abs. 1) erfüllen, können unabhängig von den individuellen Eigentumsverhältnissen den SA-Abzug für zwei Gebäude in Anspruch nehmen (s. § 10e Anm. 316, 330–340).

Abs. 3 Satz 3: Danach muß sich der Stpfl. die Inanspruchnahme eines SA-Abzugs gem. § 52 Abs. 21 Satz 6 iVm. § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. x oder Buchst. j EStG 1987 auf die Objektbeschränkung anrechnen lassen, also die Inanspruchnahme erhöhter AfA gem. §§ 82g, 82i EStDV; diese bewirkt Objektverbrauch gem. Abs. 3 Satz 1 bei diesem Gebäude.

36–39 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 4: Objektbeschränkung bei Miteigentum

Nach dem Vorbild des § 10e Abs. 5 Satz 1 stellt Abs. 4 den (Miteigentums-)Anteil an einem Gebäude dem Volleigentum am Gebäude gleich.

Abs. 4 Satz 1: Für den Stpfl. tritt auch dann Objektverbrauch ein, wenn er den SA-Abzug nur für seinen Anteil am Gebäude in Anspruch nimmt (s. § 10e Anm. 416).

Abs. 4 Satz 2: Erwirbt der Stpfl. als Miteigentümer einen weiteren Anteil an demselben Gebäude hinzu, so kann er für die anschließend durchgeführten Baumaßnahmen auch die Abzugsbeträge nach Abs. 1 und Abs. 2 in Anspruch nehmen, die auf den hinzuerworbenen Anteil entfallen, zusätzlich zum SA-Abzug für den ursprünglichen Anteil. Hinzuerwerb ist jede Form der Übertragung des Anteils auf einen Miteigentümer, also entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung, aber auch Erbauseinandersetzung oder gemischte Schenkung (glA KLEEBERG in K/S/M, § 10f Rn. E 2). Begünstigt sind nur Baumaßnahmen, die nach dem Hinzuerwerb des Anteils durchgeführt wurden. Zu Baumaßnahmen im Vorgriff auf einen späteren Erwerb vgl. BMF v. 10. 2. 1998, BStBl. I, 190 Tz. 10.

Abs. 4 Satz 3: Danach sind § 10 e Abs. 5 Satz 2 und 3 sowie § 10 e Abs. 7 sinngemäß anzuwenden. Das bedeutet, daß die Miteigentumsanteile von Ehegatten am Gebäude stets als ein Objekt im Rahmen der Objektverbrauchsregelung des Abs. 3 anzusehen sind (s. § 10 e Anm. 431–440). Im Fall des Hinzuerwerbs des Miteigentumsanteils eines Ehegatten können die auf den hinzuerworbenen Anteil entfallenden Abzugsbeträge weiter in bisheriger Höhe abgezogen werden (s. § 10 e Anm. 467). Als Folge der sinngemäßen Anwendung des § 10 e Abs. 7 sind bei mehreren Eigentümern eines Gebäudes die Abzugsbeträge nach Abs. 1 und Abs. 2 gesondert und einheitlich festzustellen. Zum Feststellungsverfahren s. § 10 e Anm. 600–620.

Einstweilen frei.

41–44

Erläuterungen zu Abs. 5: Sonderausgabenabzug bei selbständigen Gebäudeteilen und Eigentumswohnungen

45

Dient ein Gebäude unterschiedlichen Zwecken, so ist jeder der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile (vgl. R 13 Abs. 3 EStR; § 7 Anm. 503) ein Förderobjekt iSd. § 10 f Abs. 1–4. Dasselbe gilt für Eigentumswohnungen (s. § 10 e Anm. 63). Die Umwandlung eines Grundstücks in Eigentumswohnungen gem. § 8 WEG läßt uE die Förderung des Gesamtgebäudes für solche Baumaßnahmen unberührt, die vor der Umwandlung durchgeführt wurden. Umgekehrt bleibt die Eigentumswohnung Förderobjekt, wenn nach Durchführung von steuerbegünstigten Baumaßnahmen die Teilung aufgehoben wird (vgl. dazu BFH v. 25. 6. 1991 IX R 137/86, BStBl. II, 872).

§ 10f

Steuerbegünstigung für selbstgenutzte Baudenkmale ua.